

**Audience publique du 29 janvier 2007**

---

Recours formé par la société anonyme ... s.a., ...,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôts sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête déposée en date du 7 juin 2006 au greffe du tribunal administratif par Maître Arsène KRONSHAGEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg au nom de la société anonyme ... s.a., établie et ayant son siège social à L-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 mars 2006 déclarant la réclamation introduite le 14 septembre 2005 par Monsieur ... de la société à responsabilité limitée Xxx s.à r.l., au nom et pour compte de la société anonyme ... contre le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de l'année 2001 émis le 20 juillet 2005, irrecevable pour défaut d'existence d'un mandat *ad litem* à l'époque de la réclamation ;

Vu le mémoire du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 6 novembre 2006 ;

Vu le mémoire en réplique déposée au greffe du tribunal administratif par Maître Arsène KRONSHAGEN en date du 5 décembre 2006 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Oùï le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Christian ROLLMANN, en remplacement de Maître Arsène KRONSHAGEN et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 17 janvier 2007.

---

En date du 5 septembre 2005, la société à responsabilité limitée Xxx s.à r.l., sous la signature de Monsieur ..., introduisit au nom de la société anonyme ... s.a., ci-après « *la société ...* », une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après appelé « *le directeur* », contre le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de l'année 2001 émis le 20 juillet 2005.

Suivant courrier datant du 13 février 2006, le secrétaire de la division du contentieux de la direction des Contributions adressa à Monsieur ... une demande de régularisation de la procédure par lui introduite en lui demandant de verser au dossier la procuration qui établit son mandat exprès et spécial pour « *l'instance introduite, étant entendu qu'une société est*

*inhabile à postuler devant une juridiction des impôts ou devant le directeur des contributions ».*

Comme suite à cette demande, la société ... émit une procuration datée du 14 février 2006 libellée comme suit :

*« Les soussignés Mesdames ... et ... , toutes deux administratrices de la société anonyme ... S.A. ayant son siège social à ... , inscrite au Registre du Commerce de Luxembourg sous le n° ... , autorisent par la présente Monsieur ..., représentant de Xxx Sàrl, à requérir auprès de la Direction des Contributions, Division du Contentieux, la révision du bulletin de retenue à la source sur revenu de capitaux 2001 ».*

Par décision du 7 mars 2006, le directeur déclara la réclamation introduite par Monsieur ... au nom de la société ... irrecevable faute de qualité aux motifs suivants :

*« (...) Considérant, qu'en droit luxembourgeois, pour pouvoir exercer l'action d'autrui, il faut justifier en toutes matières d'un mandat ad litem exprès et spécial aux fins de l'instance (art.106 NCPC, cf. jurisprudence constante, ex. Conseil d'Etat, 14.01.1986, n° 6514 ; Trib.adm., 16.06.1999, n° 10724 ; Cour adm., 21.12.1999, n° 11382C) ;*

*Considérant qu'en l'espèce, faute de procuration jointe à la requête, le déposant a dû être invité par lettre du 13 février 2006 à justifier de son pouvoir d'agir en versant au dossier une procuration qui établit son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite ;*

*Considérant que l'écrit produit suite à cette demande est daté au 14 février 2006, soit postérieurement non seulement à l'introduction de la requête, mais aussi à l'expiration du délai contentieux ;*

*Considérant qu'un mandant ad litem, quelque soit l'époque à laquelle il est effectivement produit, doit avoir existé dès l'introduction de la réclamation et qu'aucune ratification ultérieure d'une réclamation introduite sans mandat ad litem ne saurait être admise après l'expiration du délai de recours (Cour adm., 05.11.2002, n° 15043C)*

*qu'en conséquence l'existence d'un mandat ad litem répondant aux conditions légales lors de l'introduction de la réclamation n'est pas établie et celle-ci en est irrecevable faute de qualité ».*

A l'encontre de cette décision directoriale, la société ... a fait introduire un recours en réformation, sinon en annulation par requête déposée en date du 7 juin 2007.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant tranché les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le recours en réformation est dès lors recevable pour avoir été par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi. Il s'ensuit que le recours subsidiaire en annulation est irrecevable.

A l'appui de son recours, la société ... fait exposer que le paragraphe 102 AO renverrait aux dispositions du Code civil pour la représentation et le mandat devant l'administration et que, conformément aux articles 1984 et suivants du code civil, le mandat pourrait être donné par écrit ou verbalement sans que la validité d'un mandat ad litem ne soit subordonnée à la formalité de l'écrit.

Se référant au texte du paragraphe 254, alinéa 2 AO, elle relève que ce texte n'imposerait pas de joindre la preuve du mandat au moment de l'introduction de la réclamation, l'initiative de requérir cette preuve incombant à l'administration. Elle estime dès lors que si l'administration attend l'expiration du délai de recours avant de réclamer la preuve du mandat pour ensuite opposer la tardiveté de l'écrit, elle tromperait la confiance légitime de l'assujetti contribuable étant donné qu'il incomberait à l'administration de requérir la preuve du mandat endéans le délai de recours.

A ce sujet, elle reproche encore au directeur d'avoir violé le principe du respect de la confiance légitime, alors que le silence gardé par l'administration pendant plus de six mois lui permettait légitimement de croire qu'elle était dispensée de produire le mandat ad litem.

Elle conteste de surcroît la qualification de mandat ad litem retenue par le directeur, alors que le mandat ad litem serait un mandat de représentation en justice, tandis que le directeur ne serait assimilé, ni assimilable à une juridiction.

La demanderesse affirme par ailleurs que le libellé de la procuration datée du 14 février 2006 établie expressément sur demande du directeur, n'exclurait pas, du seul fait de sa date que l'existence d'un mandat valable au moment de l'introduction de la réclamation n'était pas vérifié et elle estime que par ailleurs, l'établissement de cette procuration au 14 février 2006, n'est pas de nature à exclure, au regard de la correspondance échangée notamment entre elle et Xxx, l'existence d'un mandat valable au moment de l'introduction de la réclamation.

Elle estime enfin que le délai de recours contentieux de trois mois n'aurait pas commencé à courir, conformément au paragraphe 246, alinéa 3 AO alors que le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de l'exercice 2001, daté du 20 juillet 2005, ne comporterait pas, parmi l'instruction concernant les voies de recours, une indication relative à la nécessité de joindre une copie du mandat ad litem dans l'hypothèse où la réclamation est introduite non pas par l'assujetti lui-même, mais par un fondé de pouvoir.

Le délégué du Gouvernement rétorque à cette argumentation qu'elle méconnaîtrait qu'en droit luxembourgeois pour pouvoir exercer l'action d'autrui, il faut justifier en toutes matières d'un mandat exprès et spécial aux fins de l'instance. Il insiste sur l'utilité et la nécessité de cette règle, étant donné qu'une réclamation en matière d'impôt direct impliquerait le réexamen intégral de la situation fiscale du contribuable et, le cas échéant, la possibilité d'une imposition *in pejus*.

Il relève encore que l'instruction sur les voies de recours jointe au bulletin ne mentionnerait certes pas la nécessité, pour un réclamant autre que le destinataire du bulletin, de justifier d'un mandat, mais comme la réclamation n'exigerait pas de ministère, l'instruction sur les voies de recours n'aurait pas besoin d'informer le contribuable sur les obligations professionnelles de ses éventuels mandataires salariés.

Enfin, il estime que contrairement à ce qu'affirme la demanderesse, sa correspondance. montrerait uniquement son intention de réclamer sans l'exprimer à l'égard de l'autorité et sans conférer de mandat à Monsieur ... .

En l'espèce le directeur, sans se prononcer sur la validité en la forme de la procuration émise par la société ..., a cependant considéré que cette procuration aurait été émise après expiration du délai de recours. En se référant aux règles régissant le mandat *ad litem*, il a estimé qu'un tel mandat devrait avoir « *effectivement existé dès l'introduction de la réclamation* », ce qui prohiberait toute ratification ultérieure.

La décision déferée, pour justifier l'application des règles propres au mandat *ad litem*, outre de se référer à une règle générale de droit luxembourgeois imposant prétendument en toutes matières de se justifier « *pour pouvoir exercer l'action d'autrui* » « *d'un mandat ad litem exprès et spécial aux fins de l'instance* », se base encore sur le paragraphe 254, alinéa 2 AO suivant lequel « *Bevollmächtigte und gesetzliche Vertreter haben sich auf Verlangen als solche auszuweisen* ».

Avant toute interprétation le juge est amené à appliquer les dispositions légales suivant le sens premier qu'elles revêtent dans la mesure où elles sont claires et précises, étant souligné qu'il n'appartient pas au juge d'interpréter une disposition légale au-delà des termes y employés, le juge étant tenu d'appliquer la loi, aussi perfectible que celle-ci puisse paraître le cas échéant, sans pouvoir l'adapter aux nouvelles circonstances de fait au-delà de son contenu précis, cette prérogative étant réservée au pouvoir législatif.

Or contrairement à ce qui est soutenu par la partie étatique, le paragraphe 254, alinéa 2 AO n'impose pas la production d'un mandat *ad litem* exprès et spécial.

En ce qui concerne l'existence d'une règle imposant « *en toutes matières* » la production d'un mandat *ad litem* pour l'exercice de l'action d'autrui, il y a lieu de retenir qu'on entend de manière générale par mandat *ad litem* le mandat conféré à un mandataire pour la représentation de son mandant en justice et pour l'introduction et l'accomplissement d'une procédure contentieuse.

A ce sujet, au-delà de l'absence de texte imposant en la présente matière expressément la production d'un mandat *ad litem*, il échet de rappeler que avant la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1997, le directeur pouvait se prévaloir de la qualité d'une juridiction de premier degré suivant les prévisions de droit national et que l'exigence d'un mandat *ad litem*, pour introduire cette réclamation était partant admise à ce moment (voir en ce sens trib. adm 8 mai 2000, n° 12879 du rôle)0 Force est cependant de constater le directeur ne possède plus cette qualité depuis cette date, la réclamation ne constituant qu'un recours pré-contentieux administratif à l'instar de nombreux autres, de sorte qu'*a fortiori*, ne possédant pas la qualité d'instance judiciaire à la date de l'introduction de la réclamation pour compte de la société ... ainsi qu'à la date de la prise de la décision déferée au tribunal, il ne saurait s'en prévaloir pour exiger la production d'un mandat *ad litem*.

Il convient encore de souligner que contrairement à ce qui est soutenu dans la décision directoriale, l'obligation d'un mandat *ad litem* ne constitue pas en droit luxembourgeois une règle générale applicable « *en toutes matières* », mais une obligation imposée spécifiquement et explicitement par la loi dans certaines matières déterminées, telles que par exemple les

situations spécifiques régies par les articles 106, alinéa 2, et 553, alinéa 2 du Nouveau Code de procédure civile, 204 du code pénal ou encore 39, alinéa 4 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

Il convient d'ailleurs de relever que ces textes imposent tous explicitement un mandat « *spécial* » ou « *exprès* » à produire lors de l'introduction du recours ou du dépôt de la requête d'appel, contrairement au paragraphe 254, alinéa 2 AO, qui ne spécifie pas la forme de la justification de mandat que le directeur peut exiger, ni n'impose l'existence d'un écrit documentant le mandat lors de l'introduction de la réclamation.

Il résulte de tous les développements qui précèdent que c'est à tort que le directeur, en s'emparant de règles propres au mandat *ad litem* non applicables en la présente matière et non prévues par un quelconque texte, a refusé la confirmation *ex post* lui fournie par la société ....

Il est vrai que l'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue, le cas échéant, *in pejus*, présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation du contribuable de sorte qu'il est dans l'intérêt de celui-ci de délimiter clairement les pouvoirs dont il entend investir son mandataire, le cas échéant en établissant préalablement une procuration afférente expresse et spéciale renseignant clairement son intention d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise. La formalité d'un mandat spécial et exprès constituant cependant une mesure destinée à protéger le contribuable envers les agissements d'un mandataire qui dépasserait le cas échéant ses pouvoirs en déposant une réclamation à l'insu de son mandant, le défaut de cette formalité au moment de l'introduction de la réclamation ne saurait être le cas échéant que soulevé par le mandataire lui-même. En revanche, la présentation ultérieure du mandat sur demande afférente du directeur, expressément admise par le paragraphe 254, alinéa 2 AO, n'est pas de nature à entraîner l'irrecevabilité de la réclamation.

Il est encore vrai, à l'instar de ce qu'a plaidé le délégué du Gouvernement, que le fait de permettre au contribuable de ratifier les actes de son mandataire postérieurement pourrait aboutir à la situation où un contribuable attendrait l'issue de la phase pré-contentieuse et le sort réservé à la réclamation introduite par son mandataire, pour, en cas de réformation *in pejus*, contester les pouvoirs conférés à la personne ayant prétendu agir pour son compte, et tenter, de la sorte, d'éviter que la décision directoriale ne lui soit opposable.

Or, c'est précisément pour éviter de telles situations que le législateur a autorisé le directeur, sur base du paragraphe 254, alinéa 2 AO, d'inviter l'auteur de la réclamation à justifier du mandat dont il se prévaut, le directeur pouvant de la sorte, en cas de doute, obtenir la confirmation du mandat en temps utile, c'est-à-dire avant l'expiration du délai de réclamation et avant qu'il ne statue sur la réclamation.

Si en l'espèce la confirmation du mandat accordé à Monsieur ... a été fournie au directeur après expiration du délai de réclamation, ce fait ne saurait être opposé au contribuable, étant donné que la demande afférente du directeur ne lui a été adressée qu'en date du 13 février 2006, la société ... émettant la procuration demandée dès le lendemain, à savoir le 14 février 2006. Or il était loisible au directeur, en cas de doutes quant à la légitimité ou à l'étendue du mandat dont se prévalait Monsieur ..., d'exiger la justification de ce mandat dès l'introduction de la réclamation et, en tout état de cause, avant l'expiration du délai de

réclamation, de sorte à permettre au contribuable, le cas échéant, de déposer encore lui-même une réclamation recevable *ratione temporis*.

En l'espèce, le tribunal est dès lors amené à retenir que la procuration émise par la société ... à l'adresse de Monsieur ..., certes datée du 14 février 2006, vaut confirmation et ratification des actes posés par celui-ci, à savoir de la réclamation déposée le 5 septembre 2006 contre le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de l'année 2001 émis le 20 juillet 2005, ladite procuration reconnaissant explicitement le pouvoir accordé à Monsieur ... de « *requérir (...) la révision du bulletin de retenue à la source sur revenu de capitaux 2001* », chose que celui-ci a précisément fait par le dépôt d'une réclamation en date du 5 septembre 2006..

C'est donc à tort que le directeur des Contributions a déclaré la réclamation introduite par la demanderesse comme étant irrecevable, et sa décision du 7 mars 2006 est donc à annuler de ce chef.

Comme l'affaire soumise au tribunal n'a pas encore fait l'objet d'une instruction par le directeur des Contributions directes, étant donné que celui-ci s'est refusé à analyser le fond de l'affaire, et dans l'intérêt d'une bonne administration de la Justice, il y a lieu de renvoyer l'affaire devant ledit directeur.

Concernant la notification de la requête introductive d'instance à l'Etat en la personne de son ministre Etat ainsi qu'au directeur des Contributions directes, il serait injuste de faire supporter par l'Etat les frais afférents exposés le cas échéant par la demanderesse, l'Etat devant par ailleurs supporter les autres frais liés à la présente instance, puisqu'il sera fait droit à la demande introduite par la partie demanderesse, en raison du fait que ces frais ont été engagés inutilement par la partie demanderesse, puisqu'aux termes de l'article 4, alinéa 3 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives le dépôt de la requête vaut signification à l'Etat.

### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première, statuant contradictoirement;

reçoit le recours en réformation en la forme;

dans le cadre du recours en réformation, annule la décision du directeur des Contributions directes du 7 mars 2007 et renvoie l'affaire devant le directeur des Contributions directes;

déclare le recours en annulation introduit à titre subsidiaire, irrecevable;

condamne l'Etat aux frais, à l'exception de ceux qui ont été déboursés dans le cadre de la notification de la requête introductive d'instance.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 29 janvier 2007 par :

Mme Lenert, vice-président,  
Mme Thomé, juge,  
M. Sünner, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lenert